

## PENGARUH KARAKTERISTIK, KOMPLEKSITAS, DAN TEMUAN AUDIT TERHADAP TINGKAT PENGUNGKAPAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

Nur Lailatul Khasanah  
Shiddiq Nur Rahardjo<sup>1</sup>

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

### ABSTRACT

*As a form of accountability and transparency to the public, local governments have to make the Local Government Financial Report (LGFR) completed by disclosure. The presence of Government Accounting Standards (GAS) requires the disclosure of certain LGFR items in accordance with GAS. The purpose of this study was to determine the effect of the government characteristics, the government complexity, and audit findings on the level of disclosure LGFR in Central Java 2010-2012. Samples are 35 LGFR in Central Java province each year. The analytical method used is panel data regression using E-views 7.0 software. The results showed that, only the total asset has significantly positive effect on the disclosure level of LGFR and the number of functional differentiation has significantly negative effect. Whereas other variables such as wealth, level of dependence, age, legislature size has no significant effect. Likewise, the audit findings variable has no significant effect on the disclosure level.*

*Keywords: Characteristics, Complexity, Audit Findings, Local Government Finance Report, Disclosure Levels.*

### PENDAHULUAN

Dewasa ini, praktik akuntansi sektor publik yang dalam hal ini banyak dilakukan oleh lembaga-lembaga pemerintah banyak mendapat perhatian dibanding masa-masa sebelumnya. Terdapat tuntutan yang lebih besar dari masyarakat untuk dilakukan transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik. Tuntutan tersebut mengakibatkan perlu adanya tata kelola urusan publik yang baik (*good governance*).

Dalam rangka melakukan upaya konkrit mewujudkan *good governance*, serta meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah, maka baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban yang berupa laporan keuangan. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menjelaskan bahwa Presiden, Gubernur, Bupati, dan Walikota, wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang setidaknya berisi Neraca, Laporan Realisasi APBN/APBD, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Suatu Standar akuntansi sangat penting diperlukan sebagai pedoman dan petunjuk dalam rangka penyusunan laporan keuangan. Oleh karena itu, laporan keuangan pemerintah yang dihasilkan harus mengikuti Standar Akuntansi Pemerintah terbaru yaitu sesuai PP Nomor 71 Tahun 2010.

Penelitian ini mengacu pada penelitian Hilmi (2010), dimana penelitian lebih mengukur ketaatan dibanding pengungkapan. Pengungkapan dalam penelitian ini akan lebih bersifat pengungkapan yang sifatnya wajib (*Mandatory Disclosure*). Hasil penelitian sebelumnya mengenai tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) yang dilakukan baik di dalam maupun luar negeri masih menunjukkan hasil berbeda-beda (Patrick, 2007; Liestiani, 2008; Hilmi, 2010; Lesmana, 2010; Yulianingtyas, 2011; Fitri, 2011; dan Syafitri, 2012), sehingga dibutuhkan penelitian lanjutan guna menguji ketidakkonsistenan hasil penelitian tersebut.

Alasan dipilihnya Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di Provinsi Jawa Tengah sebagai sampel ialah karena masih belum adanya penelitian terkait tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah yang hanya fokus terhadap lingkup yang lebih sempit, serta adanya hasil

---

<sup>1</sup> Penulis penanggung jawab

penelitian Hilmi (2010) yang menemukan bahwa pengungkapan tertinggi dilakukan oleh Provinsi Jawa Tengah. Sementara dari siaran pers yang diakses dari [www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id) (2013) menunjukkan bahwa masih banyak LKPD di Provinsi Jawa Tengah yang belum mencapai sempurna, yaitu belum mencapai opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), yang kemudian menimbulkan pertanyaan lain, apakah pencapaian opini yang belum maksimal merupakan indikator yang mampu menunjukkan tinggi rendah tingkat pengungkapan LKPD yang dilakukan oleh pemerintah daerah yang ada di Provinsi Jawa Tengah.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh karakteristik pemerintah (kekayaan daerah (PAD), tingkat ketergantungan, total aset, dan umur pemerintah daerah), dan kompleksitas pemerintah (jumlah SKPD dan ukuran legislatif) serta temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012.

## KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

### Teori Stewardship

Praktik *Good Governance* terkait tingkat pengungkapan tidak dapat dipisahkan dari *agency theory* dan *stewardship theory* (Daniri, 2005). Dalam penelitian ini, teori *stewardship* dirasa lebih cocok mengingat teori *stewardship* menggambarkan situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu seperti materi dan uang tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi (Raharjo, 2007). Pemerintah sebagai pihak yang memiliki banyak informasi dan bertanggungjawab atas kepercayaan yang telah diberikan rakyat (dalam masa pemilu) memiliki kesadaran untuk terus mewujudkan transparansi dan akuntabilitas melalui pengungkapan LKPD yang baik. Ini dilakukan sebagai upaya dalam mengaktualisasi diri sebagai pegawai pemerintah yang patuh maupun untuk tujuan politik seperti mencari simpati agar bisa terpilih dalam pemilu selanjutnya, dan upaya dalam mendapat kepercayaan publik.

### Pengaruh Kekayaan Daerah (PAD) terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Menurut Christiaens (1999) dalam Syafitri (2012), kekayaan Pemerintah Daerah berhubungan positif dengan peningkatan pengungkapan karena memberikan sinyal mengenai kualitas kepala daerah, dimana kepala daerah dapat mengambil manfaat dengan meningkatkan kesempatan mereka untuk dipilih kembali dan mengurangi biaya kepentingan. Begitu juga dengan penelitian Hilmi (2010) dan Liestiani (2008). Semakin besar kekayaan daerah, maka semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Semakin besar kekayaan daerah, maka semakin besar sumber daya yang dimiliki untuk melakukan pengungkapan sehingga kekayaan daerah yang meningkat dapat meningkatkan tingkat pengungkapan dalam laporan keuangan.

Berdasar teori *stewardship* maka pemerintah daerah berusaha menunjukkan tanggungjawab atas kinerjanya yang baik melalui hasil kekayaan yang besar dan sumber daya yang banyak sehingga berupaya mengungkapkannya dengan lebih baik pada laporan keuangannya. Dari uraian tersebut, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

$$H_1 = \text{Kekayaan daerah (PAD) berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD.}$$

### Pengaruh Tingkat Ketergantungan (DEPEND) terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Dana transfer merupakan jenis pendanaan daerah yang berasal dari pemerintah pusat atau provinsi. Oleh karena itu, pemerintah pusat ataupun provinsi akan meminta pengungkapan yang lebih sebagai upaya untuk memonitor kinerja pemerintah daerah atas penggunaan dana tersebut. Artinya semakin besar tingkat ketergantungan maka semakin besar tingkat pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah. Pertanggungjawaban atas penggunaan dana tersebut merupakan upaya kesadaran *steward* dalam menjalani tanggungjawabnya yaitu melalui bentuk transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah sekaligus untuk mewujudkan kepercayaan publik baik kepada masyarakat maupun pemerintah pusat atau provinsi bahwa dana tidak disalahgunakan (korupsi).

Penelitian Robbins dan Austin (1986) menemukan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah kota berhubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah kota. Adanya ketergantungan yang besar memungkinkan pemerintah pusat untuk melakukan pembatasan operasi pemerintah daerah (kota) dan meminta pengungkapan lebih untuk memonitor kinerja pemerintah daerah (kota) dengan pembatasan operasi tersebut. Dari uraian tersebut, maka hipotesis untuk penelitian ini adalah:

$H_2$  = Tingkat ketergantungan daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD.

### **Pengaruh Total Aset (ASSET) terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Sumber daya yang digunakan entitas untuk melakukan kegiatan operasional entitas disebut aset. Semakin besar jumlah aset maka semakin besar sumber daya yang bisa digunakan untuk melakukan pengungkapan yang lebih besar. Penelitian yang dilakukan Patrick (2007) menunjukkan bahwa variabel *size* yang diproksikan dengan total aset memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kelengkapan pengungkapan. Begitu pula dengan penelitian Sumarjo (2010) yang menghubungkannya dengan kinerja pemerintah daerah. Hal berbeda dikemukakan Hilmi (2010), Lesmana (2010), Yuliningtyas (2011), dan Syafitri (2012), yang menyatakan hubungan tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan daerah.

Total aset yang besar dan kompleks akan membutuhkan pengelolaan aset yang baik sehingga pengungkapan lebih besar diperlukan terkait pemeliharaan dan pengelolaan aset. Selain itu, ukuran organisasi menunjukkan seberapa besar organisasi tersebut. Konsekuensinya ialah kebanyakan perusahaan yang memiliki ukuran yang lebih besar akan memiliki tekanan yang besar pula dari publik untuk menyajikan laporan keuangannya secara lengkap sebagai upaya meningkatkan transparansi, kepercayaan public dan mengurangi asimetri informasi. Dari uraian tersebut, maka hipotesis untuk penelitian ini adalah:

$H_3$  = Total aset berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

### **Pengaruh Umur Pemerintah Daerah (AGE) terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Menurut Mandasari (2009) umur pemerintah daerah dapat diartikan seberapa lama daerah tersebut telah ada. Hammami (2009) dalam Syafitri (2013) menyatakan bahwa organisasi yang telah lama berdiri dianggap memiliki kemampuan yang baik untuk mengungkapkan informasi dalam laporan keuangan sesuai dengan standar yang berlaku dibandingkan dengan organisasi yang lebih muda atau baru didirikan, karena organisasi tersebut tidak memiliki "*track record*" sehingga hanya sedikit informasi yang diungkapkan.

Berdasarkan penelitian Lesmana (2010) dan Syafitri (2013), umur administratif memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah. Semakin tua umur suatu pemerintah daerah maka semakin tinggi dorongan pengungkapan dan telah memiliki informasi lebih banyak untuk diungkapkan daripada pemerintah baru. Hal ini turut mengindikasikan bahwa melalui umur, suatu daerah seharusnya mampu menunjukkan tujuan dan kesadaran *steward* dengan semakin mampu meyakinkan publik bahwa daerah tersebut telah cukup mapan dan berpengalaman, sehingga masyarakat akan merespon melalui harapan akan adanya pengungkapan yang lebih baik. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis penelitian ini adalah:

$H_4$  = Umur pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

### **Pengaruh Jumlah SKPD Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Penelitian yang dilakukan Patrick (2007) menemukan bahwa Pemerintah Daerah di Pennsylvania yang memiliki tingkat diferensiasi fungsional yang lebih tinggi akan cenderung untuk lebih mengadopsi Governmental Accounting Standards Board (GASB) 34 dibanding dengan pemerintah daerah dengan tingkat diferensiasi fungsional rendah. Semakin banyak diferensiasi fungsional dalam pemerintah daerah akan semakin banyak ide, informasi, dan inovasi yang tersedia terkait pengungkapan (Mandasari, 2009).

Di Indonesia, diferensiasi fungsional dalam pemerintahan lebih dikenal dengan nama Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Jumlah SKPD menggambarkan jumlah urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah dalam membangun daerah. Semakin banyak urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah maka semakin kompleks pemerintah tersebut. Semakin kompleks suatu pemerintahan dapat berarti semakin banyak jumlah SKPDnya. Semakin banyak jumlah SKPD semakin banyak informasi yang harus diungkapkan sebagai upaya mengurangi asimetri informasi dan menunjukkan kinerja *steward* yang semakin baik. Selain itu, semakin banyaknya jumlah SKPD dalam suatu pemerintahan akan mengakibatkan pemenuhan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah semakin tinggi. Semakin banyak diferensiasi fungsional dalam pemerintah daerah akan semakin banyak ide, informasi, dan inovasi yang tersedia terkait pengungkapan (Mandasari, 2009). Dari uraian tersebut, maka hipotesis untuk penelitian ini adalah:

$H_5$  = Jumlah SKPD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

### **Pengaruh Ukuran Legislatif Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) merupakan lembaga perwakilan rakyat daerah (provinsi/kabupaten/kota) yang bertugas untuk mengawasi pemerintah daerah agar dapat mengelola anggaran yang ada untuk dapat dipergunakan dengan baik. Dalam hal ini, anggota DPRD bertindak sebagai prinsipal dan pemerintah daerah bertindak sebagai *steward*. Pengawasan yang dilakukan anggota legislatif (prinsipal) sebagai upaya untuk pemerintah daerah (*steward*) melaksanakan tugas yang telah diberikan.

Winarna dan Murni (2007) menyatakan bahwa lembaga legislatif atau DPRD merupakan lembaga yang memiliki potensi dan peran strategis dalam pengawasan keuangan daerah. Penelitian Syafitri (2012) dan Yulianingtyas (2011) menemukan bahwa jumlah anggota legislatif atau DPRD berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan. Peranan DPRD sebagai pengawas keuangan berjalan dengan baik sehingga dapat mengontrol kebijakan keuangan daerah secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel (Winarna dan Murni, 2007). Semakin besar jumlah anggota legislatif maka diharapkan akan semakin besar tingkat pengawasan yang dilakukan oleh anggota legislatif. Dari uraian tersebut, maka hipotesis penelitian ini adalah:

$H_6$  = Ukuran legislatif berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

### **Pengaruh Temuan Audit Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Menurut Hilmi (2010) jumlah temuan tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Jumlah temuan audit BPK tidak mendorong pemerintah daerah untuk melakukan pengungkapan lebih besar. Hal berbeda diungkapkan Liestiani (2008) yang menemukan bahwa jumlah temuan audit berhubungan positif dan signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Temuan audit BPK merupakan kasus-kasus yang ditemukan BPK terhadap laporan keuangan Pemda atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap ketentuan pengendalian intern maupun terhadap ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Adanya temuan ini menyebabkan BPK akan meminta adanya peningkatan pengungkapan dan koreksi. Sehingga, semakin besar jumlah temuan maka akan semakin tinggi tingkat pengungkapan laporan keuangannya. Pengungkapan yang lebih dilakukan sebagai upaya perbaikan dan koreksi atas temuan audit yang ditemukan BPK dan menunjukkan pada publik adanya perbaikan kualitas yang dilakukan pemerintah daerah atas saran dari BPK. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis penelitian ini adalah:

$H_7$  = Jumlah temuan audit berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan LKPD

## **METODE PENELITIAN**

### **Variabel Penelitian**

Tingkat pengungkapan LKPD yang dimaksud ialah perbandingan antara pengungkapan yang telah disajikan dalam LKPD dengan pengungkapan yang seharusnya disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) menurut Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Dalam mengukur

tingkat pengungkapan, penelitian ini menggunakan sistem scoring. Sistem scoring merupakan sistem pemberian skor terhadap daftar checklist pengungkapan yang diwajibkan berdasarkan SAP. Penggunaan sistem scoring ini serupa dengan yang pernah dilakukan oleh Liestiani (2008), Hilmi (2010), dan Syafitri (2012). Dalam penelitian ini akan digunakan indeks pengungkapan dari penelitian Syafitri (2012), alasannya ialah karena indeks pengungkapan ini mencakup 264 butir pengungkapan yang dianggap paling mampu mewakili dari item-item wajib yang seharusnya diungkapkan. Variabel kekayaan daerah dihitung dari total Pendapatan Asli Daerah (Syafitri, 2012). Tingkat Ketergantungan dihitung dari Dana Alokasi Umum (DAU) dibandingkan dengan total pendapatan (Hilmi, 2010; Sumarjo, 2010; Syafitri, 2012; dan Sudarsana, 2013). Jumlah total aset digunakan untuk menghitung total aset (Syafitri, 2012). Untuk umur, karena sampel yang digunakan ialah LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah, peraturan perundangan pembentukan pemerintah daerah di wilayah Provinsi Jawa Tengah ini kebanyakan memiliki tahun yang sama yaitu tahun 1950 dan hanya berbeda pada nomornya saja, sehingga untuk menghindari adanya masalah dalam pengujian statistika maka dalam penelitian ini digunakan umur pemerintah daerah berdasarkan hari jadi daerah terkait. Dalam penelitian Hilmi (2010) dan Yulianingtyas (2011) jumlah SKPD diukur dengan menggunakan total seluruh SKPD yang terdapat dalam suatu daerah. Variabel ukuran legislatif dikur dari jumlah anggota DPRD (Syafitri, 2012). Temuan audit yang digunakan dalam penelitian ini merujuk pada penelitian Hilmi (2010) yaitu dengan menggunakan jumlah temuan audit pemeriksaan BPK atas ketidakpatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

### Penentuan Sampel

Penelitian ini menggunakan populasi berupa laporan keuangan pemerintah daerah yang ada di Provinsi Jawa Tengah, baik Pemerintah Provinsi, Kabupaten maupun Pemerintah Kota, dengan tahun anggaran 2010-2012 dan telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Jumlah pemerintah daerah yang ada di Jawa Tengah adalah sebanyak 36 Pemerintah Daerah yang terdiri dari 1 (satu) pemerintah provinsi, 6 (enam) pemerintah kota, dan 29 pemerintah kabupaten.

Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah melalui pendekatan *non probability sampling* yaitu *purposive sampling*. Berdasarkan *purposive sampling*, maka pemilihan sampel dilakukan berdasar kriteria-kriteria yang dibuat oleh peneliti (Sekaran, 2010). Adapun pertimbangan atau kriteria yang digunakan dalam pemilihan sampel penelitian ini adalah:

1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Provinsi/Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012 yang telah diaudit oleh BPK.
2. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tersebut memiliki data yang lengkap dan diperlukan dalam proses penelitian, yaitu:
  - a. Menyediakan data berupa komponen utama laporan keuangan Pemerintah Daerah, yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
  - b. Laporan keuangan masih mengacu pada PP Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran II.

### Metode Analisis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan regresi data panel sebagai berikut:

$$DISC_{it} = \alpha_{it} + \beta_1 PAD_{it} + \beta_2 DEPEND_{it} + \beta_3 ASSET_{it} + \beta_4 AGE_{it} + \beta_5 SKPD_{it} + \beta_6 LEG_{it} + \beta_7 FIND_{it} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan:

DISC	=	Tingkat pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012
$\alpha$	=	Konstanta
PAD	=	Kekayaan Daerah
DEPEND	=	Tingkat Ketergantungan
ASSET	=	Total Aset
AGE	=	Umur Pemerintah Daerah
SKPD	=	Jumlah SKPD
LEG	=	Ukuran Legislatif

FIND = Temuan Audit  
 $\varepsilon$  = Error

**HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

Dari 36 LKPD di Provinsi Jawa Tengah hanya 35 LKPD yang memenuhi kriteria setiap tahunnya, sehingga total sampel sebanyak 105 untuk 3 tahun pengamatan (2010, 2011, dan 2012).

**Tabel 4.1**  
**Hasil Pemilihan Sampel**

Keterangan	Jumlah
LKPD Provinsi/Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012 yang telah diaudit oleh BPK.	36
Tidak menyediakan data berupa komponen utama laporan keuangan Pemerintah Daerah, yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.	(0)
Laporan keuangan tidak mengacu pada PP Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran II.	(1)
<b>Jumlah Sampel Penelitian per Tahun</b>	<b>35</b>

Sumber: Data Sekunder yang Diolah, 2014

**Tabel 2**  
**Hasil Uji Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Rata-rata	Tertinggi	Terendah	Jumlah	Standar Deviasi
<b>DISC</b>	105	158,38	189	124	16630	11,33
<b>PAD</b>	105	25,28	27,38	24,54	2655,02	0,45
<b>DEPEND</b>	105	0,57	0,68	0,26	60,43	0,07
<b>ASSET</b>	105	28,45	29,56	27,67	2987,19	0,44
<b>AGE</b>	105	358,71	1262	26	37665	291,80
<b>LEG</b>	105	3,79	3,91	3,22	398,56	0,17
<b>SKPD</b>	105	67,43	187	26	7080	33,30
<b>FIND</b>	105	6,57	20	2	690	3,07

Sumber: Data Sekunder yang Diolah, 2014

Variabel dependen dalam penelitian ini ialah tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Hasil pengujian statistik deskriptif menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib sesuai SAP pada LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012 ialah sebesar 158,38 dari 264 item pengungkapan wajib atau sebesar 59,99%. Presentase pengungkapan ini lebih besar dibandingkan dengan penelitian-penelitian sebelumnya (Syafitri, 2012; Lesmana, 2010; Hilmi, 2010; Liestiani, 2008). Hal ini mengindikasikan bahwa tingkat pengungkapan wajib yang dilakukan oleh Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah telah cukup baik. Hal ini juga mendukung kesimpulan pada penelitian Hilmi (2010) yang menyatakan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan LKPD di Provinsi Jawa Tengah adalah yang tertinggi dibandingkan dengan provinsi lain di Indonesia. Tingkat pengungkapan tertinggi pada periode 2010-2012 dilakukan oleh Kabupaten Klaten tahun 2011 dengan 189 item pengungkapan (71,59%). Sedangkan tingkat pengungkapan terendah pada periode 2010-2012 dilakukan oleh Kabupaten Sragen tahun 2011 dengan 124 item pengungkapan (46,96%).

Berdasarkan hasil uji statistik deskriptif diketahui bahwa rata-rata nilai kekayaan daerah (PAD) dalam logaritma natura adalah sebesar 25,28 dengan standar deviasi 0,45. Nilai PAD tertinggi ialah 27,38 milik Kota Semarang pada tahun 2012. Nilai PAD terendah dalam logaritma natura sebesar 24,54 milik Kabupaten Batang tahun 2010. Untuk tingkat ketergantungan (DEPEND) terhadap pemerintah pusat, nilai tertinggi sebesar 0,68 (68%) milik Kabupaten Klaten 2010, sedangkan nilai terendah sebesar 0,25 (25%) milik Kabupaten Tegal 2010. Nilai rata-rata tingkat ketergantungan ialah 0,57 (57%) dengan standar deviasi 0,07. Total aset dihitung dari total aset pada neraca daerah yang ditransformasi dalam bentuk logaritma natura. Nilai rata-rata total

aset dalam logaritma natura ialah 28,44 dengan standar deviasi 0,44. Total Aset terbesar dimiliki oleh Kota Semarang tahun 2012 sebesar 29,56, sedangkan total aset terkecil dimiliki oleh Kabupaten Rembang 2010 sebesar 27,67 (dalam logaritma natura). Umur daerah tertua 1262 tahun yaitu Kota Salatiga pada tahun 2012. Kabupaten Magelang menjadi daerah dengan usia termuda pada tahun 2010 yaitu 26 tahun. Umur rata-rata pemerintah daerah di provinsi Jawa Tengah ialah 358,71 dengan standar deviasi 291,80. Dari 35 Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah, anggota legislatif terbanyak ialah 3,91 (50 orang), sedangkan anggota legislatif terendah ada pada Kota Magelang dan Kota Salatiga yaitu sebanyak 3,22 (25 orang). Rata-rata jumlah anggota legislatif dalam pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah ialah 3,79 (45 orang) dengan standar deviasi 0,17. Untuk jumlah SKPD di pemerintah daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah, rata-ratanya 67,43 dengan standar deviasi 33,30. Daerah dengan jumlah SKPD terbanyak ialah Kabupaten Cilacap dengan 187 SKPD, sedangkan daerah dengan jumlah SKPD terkecil ialah Kota Salatiga dengan 26 SKPD. Untuk variabel hasil temuan audit (FIND) rata-ratanya ialah 6,57 dari 105 total observasi. Nilai standar deviasinya ialah 3,07. Jumlah temuan audit terbanyak ditemukan di Kabupaten Cilacap tahun 2010 yaitu sebanyak 20 temuan. Sedangkan, jumlah temuan audit terkecil ditemukan di Kabupaten Jepara, Wonogiri dan Pekalongan dengan 2 temuan.

**Tabel 3**  
**Hasil Uji Hipotesis**

Variabel	Koefisien	t	Prob.
PAD	-0.79	-0.33	0.73
DEPEND	6.76	0.50	0.61
ASSET	6.56	2.16**	0.03
AGE	-0.00	-0.73	0.46
SKPD	-0.09	-2.40**	0.02
LEG	-16.17	-1.92*	0.06
FIND	-0.02	-0.10	0.91
R-squared			0.402288
Adjusted R-squared			0.351954
F-statistic			7.992420
Prob(F-statistic)			0.000000

\*\*Signifikan pada 5%

\*Signifikan pada 10%

Sumber: Data Sekunder yang Diolah, 2014

Sebelum dilakukan uji hipotesis, dilakukan uji asumsi klasik. Uji asumsi klasik dilakukan untuk memastikan bahwa asumsi BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*) terpenuhi. Berdasarkan hasil uji asumsi, di dalam model terdapat masalah autokorelasi. Untuk mengatasi masalah ini, penulis menambahkan variabel AR(1) yaitu model regresi dengan menambah variabel *Autoregressive*.

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan regresi data panel. Ada 3 metode yang bisa digunakan untuk mengolah data panel, yaitu *Pooled Least Square*, *Fixed Effect Model*, dan *Random Effect Model*. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Pooled Least Square*, yaitu metode regresi data panel dengan menggunakan metode *Ordinary Least Square* (Winarno, 2009). Metode *Fixed Effect Model* tidak dapat digunakan dalam penelitian ini karena sifat data mendekati matriks singular. Ini terjadi akibat banyak terdapat data yang sama dalam setiap *time series* yang berurutan. Hal ini sesuai dengan sifat dari *Fixed Effect Model* yang tidak dapat digunakan untuk mengidentifikasi variabel-variabel yang bersifat *time invariant* (Gujarati: 646). *Random Effect Model* juga tidak dapat digunakan dalam penelitian ini karena data mengandung jumlah koefisien yang lebih banyak dibandingkan data *cross section*-nya. Salah satu syarat penggunaan metode *Random Effect Model* adalah data *cross section*-nya harus lebih banyak dari koefisiennya.

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa variabel PAD tidak memiliki pengaruh yang signifikan dengan arah negatif terhadap tingkat pengungkapan LKPD (DISC) Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012. Sehingga hipotesis pertama ditolak. Hasil ini serupa dengan penelitian Sumarjo (2010) dan Marfiana (2011) yang menghubungkan pengaruh PAD

terhadap kinerja pemerintah daerah. Namun hasil ini berbeda dengan hasil penelitian Syafitri (2012), Liestiani (2008), dan Laswad et.al. (2005).

Variabel PAD yang tidak signifikan sebagai akibat masih rendahnya tingkat kepedulian masyarakat atas pajak dan retribusi yang dibayarkan. Masyarakat cenderung hanya melaksanakan kewajiban tanpa menuntut hak. Peran *steward* dan prinsipal antara pemerintah daerah dengan masyarakat kurang dapat terlaksana dengan baik, akibatnya peran PAD kurang bisa memotivasi dan menyadarkan pemerintah dalam melakukan pengungkapan sesuai SAP dengan lebih baik. Selain itu, tingkat ketergantungan pemerintah daerah atas dana transfer dirasa masih tinggi, sehingga menyebabkan pengungkapan PAD tidak menjadi prioritas utama pemerintah daerah (Sumarjo, 2010).

Dari hasil uji hipotesis dinyatakan bahwa tingkat ketergantungan (DEPEND) tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD (DISC) Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012 (hipotesis kedua ditolak). Hasil ini berbeda dengan hasil penelitian Syafitri (2012), tetapi serupa dengan hasil penelitian Liestiani (2008). Menurut Liestiani (2008) pemerintah pusat selama ini kurang memberikan kontrol terhadap penggunaan dana perimbangan sehingga Pemerintah Daerah tidak memiliki dorongan untuk meningkatkan pengungkapan dalam LKPD mereka. Hubungan yang tidak signifikan terjadi sebagai akibat kurangnya kontrol dan masih rendahnya pengawasan pemerintah pusat terhadap pemerintah daerah. Sehingga, dana transfer yang diterima oleh pemerintah daerah tidak serta merta mendorong pemerintah daerah untuk meningkatkannya. Dengan kata lain, peran *steward* dan prinsipal antara pemerintah daerah dengan pemerintah pusat kurang dapat terlaksana, yang kemudian menyebabkan tidak ada dorongan kesadaran *steward* dalam melaksanakan tanggungjawabnya.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis bisa disimpulkan bahwa hipotesis ketiga diterima, total aset berpengaruh secara positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD (DISC) Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012. Hasil ini sejalan dengan hasil penelitian Patrick (2007) yang menghubungkannya terhadap penerapan sebuah inovasi baru, yaitu GASB 34. Hal serupa juga ditunjukkan oleh penelitian Sumarjo (2010) yang menghubungkannya dengan kinerja pemerintah daerah dan Wardani (2012) yang menghubungkannya dengan luas pengungkapan sukarela. Hasil ini berbeda dengan penelitian Syafitri (2012) dan Hilmi (2010).

Menurut teori *stewardship*, daerah dengan ukuran besar yang diprosikan salah satunya dengan total aset memiliki kemungkinan lebih besar dalam upaya mewujudkan tanggungjawab *steward* melalui adanya pengungkapan yang lebih besar atas ukuran daerah yang besar. Menurut Cooke (1992) dalam Sumarjo (2010), entitas yang memiliki ukuran yang lebih besar akan memiliki tekanan yang lebih besar pula dari publik untuk melakukan pengungkapan. Hasil ini menandakan bahwa *steward* dalam hal ini telah memiliki kesadaran tinggi dan termotivasi untuk bisa melakukan pengungkapan lebih tinggi sebagai bentuk tanggungjawab dan menciptakan kepercayaan pada publik.

Terjadi pengaruh negatif namun tidak signifikan atas umur pemerintah daerah dengan tingkat pengungkapan, sehingga hipotesis keempat ditolak. Penelitian Wardani (2012) menunjukkan hubungan negatif yang dihubungkan dengan luas pengungkapan sukarela. Sementara, penelitian Lesmana (2010) dan Syafitri (2012) menunjukkan hasil berbeda. Hasil serupa turut dikemukakan oleh Aprilia (2007) yang menemukan hubungan negatif tidak signifikan antara umur dengan kualitas pengungkapan sukarela laporan tahunan. Hasil negatif menunjukkan bahwa semakin muda usia suatu daerah maka semakin baik tingkat pengungkapannya, namun hal ini tidak terjadi secara signifikan sebagai akibat usia tidak serta memotivasi dan mendorong tingkat pengungkapan yang lebih besar dari suatu daerah. Usia daerah yang tergolong muda dan cenderung dikatakan memiliki personil PNS yang lebih berkualitas dengan banyak usia muda, tidak kemudian menghasilkan pengungkapan lebih baik pula daripada daerah yang telah lama berdiri. Karena rekrutmen CPNS terjadi setiap tahun dan merata di setiap daerah.

Belum ada hasil penelitian empiris yang membuktikan adanya pengaruh negatif signifikan atas jumlah SKPD terhadap tingkat pengungkapan LKPD (DISC) Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa hipotesis kelima ditolak. Hasil ini berbeda dengan hasil penelitian Patrick (2007) yang menemukan adanya hubungan positif dan signifikan. Arah hubungan negatif pernah terjadi pada penelitian Hilmi (2010) dan Lesmana

(2010), namun penelitian hanya menemukan adanya hubungan negatif yang tidak signifikan atas jumlah SKPD terhadap tingkat pengungkapan. Adanya hubungan negatif signifikan berarti semakin sedikit jumlah SKPD semakin tinggi tingkat pengungkapan. Alasan paling masuk akal atas hal ini ialah bahwa dengan sedikitnya jumlah SKPD maka kompleksitas semakin menurun yang kemudian menyebabkan peningkatan tingkat pengungkapan (pengungkapan menjadi lebih baik). Prinsip kualitas lebih diutamakan daripada kuantitas juga menjelaskan bahwa dengan jumlah SKPD yang sedikit, urusan pemerintah menjadi lebih sedikit, dan lebih mampu dikontrol dengan baik sehingga berpengaruh terhadap kualitas informasi yang masuk, dampaknya hasil pengungkapan menjadi lebih baik. Seperti diketahui, jumlah SKPD menggambarkan jumlah urusan yang menjadi prioritas pemerintah daerah dalam melaksanakan pembangunan. Walaupun jumlah SKPD banyak namun kegiatan antar SKPD cenderung generik sehingga tidak membutuhkan pengungkapan yang lebih banyak (Hilmi, 2010). Oleh karena itu, jumlah SKPD yang lebih sedikit akan mampu mengurangi sifat generik ini sehingga kegiatan SKPD akan mampu dimaksimalkan. Hal ini berdampak pada tingkat pengungkapan yang meningkat sebagai akibat informasi input yang lebih berkualitas dari SKPD yang lebih berkualitas pula.

Dalam penelitian ini, ukuran legislatif memiliki pengaruh tidak signifikan dengan arah negatif (hipotesis keenam ditolak) terhadap tingkat pengungkapan LKPD (DISC) Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012. Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian Syafitri (2012) dan Yulianingtyas (2011). Namun hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Sumarjo (2010) yang menghubungkannya dengan kinerja pemda. Walaupun menurut teori dinyatakan bahwa semakin besar ukuran legislatif semakin tinggi tingkat pengawasan yang kemudian berdampak semakin baik kinerja dan pengungkapan yang dilakukan pemerintah daerah. Namun hal tersebut tidak sepenuhnya bisa dilaksanakan akibat kualitas yang lebih diutamakan daripada kuantitas. Jumlah anggota DPRD yang banyak tidak diikuti adanya fungsi dan peran yang semakin baik pula. Sehingga fungsi pengawasan yang seharusnya dimiliki anggota DPRD tidak bisa dimaksimalkan. Banyaknya isu tentang korupsi yang dilakukan anggota DPRD juga turut menyumbang alasan atas penurunan kinerja pemerintah yang kemudian berdampak pula pada penurunan kinerja atas tingkat pengungkapan laporan keuangan (Sumarjo, 2010).

Variabel temuan audit (FIND) berhubungan negatif dan tidak signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD (DISC) Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012 berdasar uji hipotesis, sehingga hipotesis ketujuh ditolak. Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian Hilmi (2010). Hubungan negatif namun signifikan ditemukan pada penelitian Sudarsana (2013) dan Kurniasih dan Marfiana (2011) yang menghubungkan temuan audit BPK terhadap kinerja pemerintah. Hasil negatif menyatakan bahwa semakin sedikit temuan audit semakin baik tingkat pengungkapan, artinya dengan sedikitnya pelanggaran yang dilakukan pemerintah daerah (temuan audit sedikit) maka tingkat pengungkapan yang dilakukan lebih tinggi daripada daerah dengan tingkat pelanggaran besar (temuan audit banyak). Tidak signifikan terjadi karena belum berjalannya proses pengurangan asimetri informasi yang seharusnya. Jumlah temuan audit BPK tidak serta merta mendorong pemerintah daerah dalam meningkatkan pengungkapannya. Pelaksanaan revisi maupun kritik saran dari BPK hanya sebatas pemenuhan kewajiban tanpa ada hubungan langsung terhadap tingkat pengungkapannya.

## KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Kesimpulan dari penelitian ini ialah dari tujuh variabel yang diuji, hanya 2 variabel yang menunjukkan adanya pengaruh signifikan, yaitu total aset dari kategori karakteristik pemerintah dan jumlah SKPD dari kategori kompleksitas pemerintah. Variabel lainnya seperti kekayaan daerah (PAD), tingkat ketergantungan, umur pemerintah daerah, ukuran legislatif dan temuan audit terbukti tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yaitu *pertama*, penelitian ini hanya menggunakan data selama 3 tahun dengan 35 observasi per tahun, sehingga model mengalami beberapa masalah dalam pengujian data. *Kedua*, penelitian ini menggunakan indeks pengungkapan yang dianggap memiliki bobot yang sama penting. *Ketiga*, dalam penelitian ini, hanya menjelaskan sebagian kecil dari faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan akibat masih ada faktor-faktor lain yang dapat menjelaskan tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah

daerah yang tidak dimasukkan kedalam penelitian ini karena keterbatasan waktu dan data. *Keempat*, dalam penelitian ini, item yang diungkapkan dengan nominal 0 dianggap telah mengungkapkan, sedangkan kosong berarti tidak mengungkapkan. Hal ini dilakukan akibat belum adanya standarisasi pengungkapan.

Dari keterbatasan tersebut, maka saran yang diberikan ialah *pertama*, untuk penelitian-penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan data laporan keuangan pemerintah daerah yang paling baru dengan waktu pengamatan yang lebih panjang sehingga lebih terlihat perkembangan tingkat pengungkapannya sekaligus bisa mengurangi masalah-masalah saat pengolahan data. *Kedua*, karena pada tahun 2010 pemerintah telah mengeluarkan peraturan standar akuntansi pemerintahan yang terbaru yaitu PP Nomor 71 Tahun 2010, namun pada praktiknya masih banyak pemerintah daerah yang masih menggunakan basis kas maupun basis kas menuju akrual, sehingga diharapkan pada penelitian selanjutnya digunakan laporan keuangan yang telah mengacu pada basis akrual sesuai PP Nomor 71 Tahun 2010. *Ketiga*, pada penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan indeks pengungkapan yang terbaru yang telah sesuai dengan basis akrual yaitu sesuai dengan PP Nomor 71 Tahun 2010.

## REFERENSI

- Aprilia, Lady. 2007. "Asosiasi Antara Karakteristik Perusahaan dan Kualitas Pengungkapan Sukarela dalam Laporan Keuangan". Skripsi S1 Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Daniri, Mas Ahmad. 2005. *Good Corporate Governance: Konsep dan Penerapannya di Indonesia*. Jakarta. Ray Indonesia.
- Fitri, Sri Adella. 2011. "Analisis Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (studi Eksploratif pada Kabupaten/Kota di Sumatera Barat)".
- Gujarati, Damodar. 2005. *Ekonometrika Dasar*. Jakarta: Erlangga.
- Hilmi, Amiruddin Zul. 2010. "Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi". *Jurnal ASPAK No. 17 Universitas Indonesia*.
- Laswad, F., Fisher, R., & Oyelere, P. 2005. "Determinant of Voluntary Internet Financial Reporting by Local Government Authorities". *Journal of Accounting and Public Policy*.
- Lesmana, Sigit I. 2010. "Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia". Thesis, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, Surakarta.
- Liestiani, Annisa. 2008. "Pengungkapan LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia untuk Tahun Anggaran 2006". Skripsi Sarjana. FEUI. Depok.
- Mandasari, Putriesti. 2009. *Practices of Mandatory Disclosure Compliance in Indonesian Local Government*. Tesis Master. Universitas Sebelas Maret.
- Marfiana, N., dan Kurniasih L. 2011. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Hasil Pemeriksaan Audit BPK terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota*. Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret.
- Patrick, Patricia A. 2007. *The determinants of organizational innovativeness: The Adoption of GASB 34 in Pennsylvania local government*. Ph.D. Dissertation. The Pennsylvania State University, United States-Pennsylvania. Retrieved August 8, 2011, from Accounting & Tax Periodicals. (Publication No. AAT 3266180).

- Raharjo, Eko. 2007. Teori Agensi dan Teori Stewarship dalam Perspektif Akuntansi. *Fokus Ekonomi*. Vol. 2 No. 1 Juni 2007:37-46
- Republik Indonesia. 2003. *Undang-Undang RI No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- Robbins, Walter A., dan Austin, Kenneth R. 1984. "Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure". *Journal of Accounting Research*, Vol. 24. No. 2 pp. 412-421.
- Sudarsana, Hafidh Susila. 2013. "Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Pada Pemerintah Kabupaten/Kota Di Indonesia)". Skripsi S1 Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Sumarjo, Hendro. 2010. "Pengaruh Karakteristik Pemerintah Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah. Skripsi Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Syafitri, Febriyani. 2012. Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. Skripsi Sarjana. FEUI. Depok.
- Wardani, Puruwita. 2012. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Luas Pengungkapan Sukarela. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, Vol. 14, No. 1, Mei 2012: 1-15
- Winarna, J and Murni, S. 2007. *Pengaruh Personal Background, Political Background, dan Pengetahuan Dewan Tentang Anggaran Terhadap Peran DPRD Dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Kasus Di Karesidenan Surakarta Dan Daerah Istimewa Yogyakarta Tahun 2006)*. Simposium Nasional Akuntansi X.
- Winarno, Wing W. 2009. *Analisis Ekonometrika dan Statistika dengan Eviews*. Yogyakarta: Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.
- Yulianingtyas, Rena Rukmita., Suhardjanto, Djoko. 2011. 'Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi&Auditing*. Volume 8/No.1/November 2011: 1-194.